Bibliothèque numérique ASSAS.NET
www.assas.net

Partiel (mai 2012) :

Droit fiscal, Licence 3– Monsieur le Professeur Collet
Dissertation

www.assas.net

Remerciements

ASSAS.NET souhaite remercier, très sincèrement, Océane de contribuer à cette opération et de donner ainsi aux étudiants les outils nécessaires pour assurer leur réussite.

AVERTISSEMENT

Ce document a été mis en page et relu par des étudiants de l'association Assas.net.
Les étudiants en sont les auteurs.

CONDITIONS D'UTILISATION

Cette page est un résumé des conditions d'utilisation de ce document.
La version intégrale est disponible sur www.assas.net

Responsabilité

• L'étudiant dont la copie est l'objet de ce document et Assas.net ne pourront être tenus responsables des erreurs qui pourraient s'y glisser.
• ASSAS.NET ne certifie en aucun cas la fiabilité des corrections et des éléments de réponse rédigés par l'étudiant.

Diffusion

• La diffusion de ce document est interdite. Renvoyez les étudiants intéressés vers le forum ASSAS.NET (www.assas.net/forum) ou vers le local de l'association ASSAS.NET (local 11, 92 rue d'Assas, 75006 Paris).
• La revente de ce document est strictement interdite.

Utilisation

• Ne revendez pas ce polycopié.
• Ne modifiez pas ce document.
• En cas d'impression, imprimez en recto verso afin de réduire le coût écologique

Note : 16/20

Appréciations du correcteur : Bon effort pour faire un lien constant entre la doctrine et la question des sources. Démonstration claire, à énoncer mieux dans l'intro.

Sujet de dissertation : « La doctrine administrative constitue-t-elle une « source » du droit fiscal ?

Une des particularités du droit fiscal repose assurément sur la place qu'il donne à l'interprétation des normes, et en particulier à la doctrine. Fruit de l'interprétation de l'administration fiscale au sujet des lois fiscales, la doctrine recouvre des formes diverses. Elle peut être de portée générale –instructions, réponses ministérielles– ou individuelle –rescrit, avis d'imposition–. Elle peut être écrite voire publiée (BOI – JO…) ou orale, ce qui posera bien entendu un problème de preuve. La doctrine, c'est la prise de position, quelle que soit la forme, d'un organe du Ministère des Finances sur la loi fiscale.
Pour autant, constitue-t-elle une source du droit ? Le principe de légalité de l'impôt posé à l'article 34 de la Constitution réserve à la loi la majeure partie des compétences s'agissant des lois fiscales. L'administration fiscale n'est donc pas habilitée à être une source, à proprement parler, du droit fiscal.
Toutefois, l'expression de « source du droit » ne recouvre pas de sens clair. Assurément, la doctrine de l'administration fiscale est une source d'inspiration du droit par exemple. Par « source du droit », il est plus pertinent d'entendre « norme », « loi » dans son sens général, c'est-à-dire un texte impératif et sanctionné en principe, une part de la loi fiscale. Là, le problème a plus de sens et d'intérêt, où au-delà de son rôle d'interprétation, on pourrait s'interroger sur l'impérativité de la doctrine, la place qu'elle occupe en réalité au sein de la hiérarchie des normes fiscales, notamment au regard de l'article L.80A du Livre des procédures fiscales.
Au-delà de son rôle d'interprétation de la loi fiscale, la doctrine n'est-elle pas une part de cet édifice ?[1]
La doctrine administrative, dans son rôle premier et sa raison d'être, constitue un « mode d'emploi » au service de la loi fiscale (I). Toutefois, elle se détache parfois de la loi pour y ajouter, voire s'y opposer. L'opposabilité que lui donne en pareil cas, même contra legem, l'article L.80A du LPF pose la question de la normativité de la doctrine, et plus avant, celle de sa déférence à la loi fiscale, de source nationale comme internationale (II).[2]

I. La doctrine administrative, « mode d'emploi » au service de la loi fiscale

La raison d'être de la doctrine est d'interpréter la loi fiscale (A). Toutefois, ce mode d'emploi initialement indicatif a tendance à glisser vers l'impératif (B), rapprochant ainsi la doctrine d'une source à part entière du droit fiscal.

A- L'objectif interprétatif de la doctrine

Quelle que soit sa forme, la doctrine a pour but d'expliciter la très complexe loi fiscale. A cet égard, la doctrine apparait nécessaire : elle améliore la compréhension du droit fiscal, augmente la sécurité juridique en uniformisant l'interprétation, et parfois même fait preuve d'indulgence dans son appréciation de la loi envers le contribuable.
Mais là réside toute la difficulté : alors que la doctrine ne devrait pas ajouter à la loi, en interprétant nécessairement elle complète la norme. De même que la jurisprudence, pourtant pas officiellement source de droit – on se souvient de la prohibition par le Code civil du gouvernement des juges – en constitue une grande source en pratique.
Et en effet, au quotidien, la doctrine est une source pour les agents de l'administration fiscale, les praticiens du droit et les contribuables.
Toutefois, elle reste une source subordonnée : elle explicite et interprète la loi fiscale. Comme toute interprétation, elle rajoute[3] à la source initiale. Cette interprétation est-elle impérative ?

[1] Intérêt du sujet ?
[2] Donc, réponse à la question sur source ?
[3] Discutable

B- L'impérativité de la doctrine : glissement de recommandation à obligation

La doctrine a deux destinataires principaux : les agents de l'administration, premiers intéressés, et les contribuables, par extension.
S'agissant des agents de l'administration fiscale, la doctrine est souvent obligatoire. C'est d'ailleurs la condition principielle de recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir dirigé à son encontre : la doctrine doit faire grief (CE, Société Auberge Ferme des Genêts, dans la lignée de la jurisprudence Duvignères).
Toutefois, le Conseil d'Etat opère un glissement vers le critère de l'opposabilité à l'administration dans le cas des réponses ministérielles, depuis l'arrêt Friadent. La recevabilité de la doctrine dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir montre bien le caractère décisoire qu'elle recouvre auprès de l'administration. Non seulement la doctrine ajoute au droit en l'interprétant, mais en plus elle ajoute son interprétation.
Voilà qui la rapproche nettement des sources du droit, voire de la loi.
S'agissant des contribuables, la doctrine n'est pas opposable en principe. Cela s'explique facilement : l'administration n'a pas la compétence aux yeux de la Constitution, et donc la légitimité, d'ajouter, et donc de modifier la loi, volonté du peuple souverain.
Cependant, il faut relativiser cela en pratique. Si l'administration interprète votre situation de telle manière, dans un rescrit par exemple, en cas de vérification il y a peu de chance pour qu'elle ait changé d'avis. Mais la théorie indique bien que le rescrit n'est pas décisoire, n'est donc pas recevable le recours pour excès de pouvoir à son encontre.
Si la doctrine, aussi interprétative soit-elle, explicite la loi en principe, elle peut parfois aller à son encontre. Est-elle opposable dans ce cas ? Si oui, qu'en est-elle de la déférence à la loi ?

II. L'opposabilité – même contra legem – de la doctrine ou l'absence de déférence pratique de la doctrine à la loi

La doctrine, même contraire à la loi, est opposable à l'administration (A) en vertu de l'article L. 80A du Livre des Procédures Fiscales (LPF). Ceci reviendrait à placer la doctrine au-dessus de toutes les lois (B), et à en faire par conséquent une des premières sources du droit fiscal.

A- L'opposabilité de la doctrine à l'administration fiscale

L'article L.80 A du LPF pose une limite au droit de reprise de l'administration. Ainsi, un contribuable qui s'est conformé à la lettre de la doctrine est protégé contre les changements de doctrine, et il ne pourra être poursuivi par l'administration fiscale. Plusieurs conditions sont posées en fonction de la situation du contribuable.
L'alinéa premier vise uniquement les cas de rehaussement d'impositions antérieures. Dans ce cas, que la doctrine soit publiée ou non, qu'elle soit de portée générale ou individuelle, elle est opposable à l'administration.
Le second alinéa, plus général sur son champ d'application puisqu'il vise toute imposition – primitive ou supplémentaire – est en revanche plus exigeant sur la forme : la doctrine doit être publiée, et ceci afin d'éviter toute rupture d'égalité comme l'explique l'instruction expliquant cet article.
Des conditions sont communes aux deux alinéas : la position de l'administration doit être claire et formelle pour la jurisprudence. Ainsi, le Conseil d'Etat a pu juger que le précis de fiscalité ainsi que les fascicules accompagnant les formulaires de déclaration de revenus n'étaient pas opposables.
De plus, la doctrine doit précéder l'acte ou la déclaration litigieuse : elle n'est pas rétroactive.
En revanche, aucune condition de bonne foi n'est exigée, sauf s'agissant des rescrits (L.80B LPF).
En outre, la doctrine est aussi opposable quand elle ajoute à la loi, comme dans l'affaire du fonds-turbo (CE, Avis, Société de distribution de chaleur de Meudon). Cet avis a également précisé que « l'abus de doctrine » n'existait pas : un contribuable peut se fonder sur la lettre de la doctrine et violer son esprit sans être inquiété sur ce fondement.
Le contribuable peut donc très largement se prévaloir de la doctrine, et la faire appliquer au détriment de la loi.
En pratique, la doctrine est rarement contra legem, mais le seul fait qu'elle puisse prévaloir sur la loi montre que, subsidiairement, elle occupe bien une place au moins égale à la loi dans la pyramide des normes.

B- La doctrine, au-dessus de toute loi ?

La doctrine donne plein effet au principe général du droit de confiance légitime : le contribuable peut légitimement penser qu'un texte édicté par l'administration fiscale est légal.
Toutefois, ce faisant, elle semble contraire à la Constitution d'une part et aux normes communautaires de l'autre.
La Constitution pose à l'article 34 le principe de légalité de l'impôt, issu de l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC). Ainsi, « c'est la loi qui fixe les règles […] concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ».
La doctrine est-elle contraire à la Constitution sur ce point ?
Certes, la doctrine ne devient pas loi sous l'effet de l'article L.80A du LPF. Mais cet article lui donne de l'effet, même si elle est contraire à la loi. Finalement, l'article L.80A du LPF permet à un texte infra-législatif, en pratique, de déroger à la loi. Les garanties en pratique bénéficient au contribuable, mais en théorie l'article L.80A permet à l'administration de déroger à la volonté générale.
En outre, le principe d'égalité est également contestable dans la mise en œuvre de l'article L.80B du LPF.
Concrètement, un contribuable qui a respecté une doctrine illicite ne sera pas imposé de la même manière qu'un contribuable qui a respecté la loi. Mais pour le Conseil d'Etat, cette situation n'est pas suffisamment sérieuse pour être renvoyée par QPC au Conseil Constitutionnel. Le seul fait que la doctrine soit publiée ou notifiée empêche de mettre les contribuables dans une situation de rupture d'égalité devant les charges publiques.
Une telle décision est source de réserves, et le Conseil d'Etat a probablement eu un raisonnement finaliste plus que théorique ici.
Quoi qu'il en soit, la doctrine est soumise à la loi quand elle va dans son sens, mais dépasse la loi voire la Constitution quand elle s'y oppose.
Enfin, un conflit entre les cours administratives d'appel démontre la difficulté à limiter les effets de la doctrine et à la situer dans la pyramide des normes. Alors qu'une doctrine était contraire au droit communautaire, la CAA de Paris lui a donné effet là où la CAA de Douai l'a jugée inopposable.
Par conséquent, si la portée théorique de la doctrine se borne à une interprétation de la loi fiscale, la portée pratique est bien plus vaste : bien que soumise à la loi en cas de conformité, paradoxalement sa divergence avec les normes conduit à placer la doctrine au-dessus de la loi fiscale, da la Constitution voire des normes internationales.